

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS:**  
**ASPECTOS FISCAIS E CONTÁBEIS**

**VALQUIRIA SILVEIRA**

**Florianópolis – Santa Catarina**

**2002**

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS:**  
**ASPECTOS FISCAIS E CONTÁBEIS**

Trabalho de conclusão de curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Acadêmica: Valquiria Silveira**  
**Orientador: Prof. Loreci João Borges Dr.**

**Florianópolis – Santa Catarina**

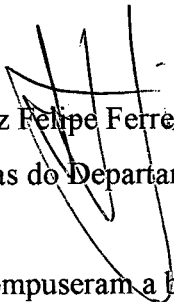
**2002**

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONSOLIDADAS:  
ASPECTOS FISCAIS E CONTÁBEIS**

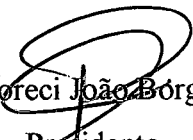
VALQUIRIA SILVEIRA

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de - 8,5, atribuída pela banca examinadora integrada dos professores abaixo mencionados.

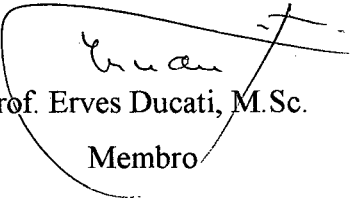
Florianópolis, 10 de novembro de 2002.

  
Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.  
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

  
Prof. Loreci João Borges Dr. 9,15  
Presidente

  
Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc. 8,00  
Membro

  
Prof. Erves Ducati, M.Sc. 7,92  
Membro

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus familiares e colegas de escritório pela compreensão e ajuda.

Ao sr. Salomão, fiscal da Receita Federal, que gentilmente me atendeu para sanar minhas dúvidas.

Aos amigos, em especial a Raquel e Miriam, que foram de importante participação na elaboração desta monografia.

Aos funcionários e Corpo Docente da Universidade, pela colaboração dada, direta ou indiretamente, em especial ao meu orientador, professor Loreci João Borges pelo apoio, compreensão e amizade.

A todos enfim que no decorrer de minha vida acadêmica foram solidários em todas as horas, deixo os meus sinceros agradecimentos.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE SIGLAS.....</b>	<b>VII</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>VIII</b>
<b>CAPÍTULO I .....</b>	<b>1</b>
1.1 Considerações Iniciais.....	1
1.2 Tema.....	1
1.3 Problema.....	2
1.4 Justificativa.....	2
1.5 Objetivos.....	3
1.5.1 Objetivo Geral.....	3
1.5.2 Objetivo Específico.....	3
1.6 Limitação.....	3
1.7 Metodologia.....	4
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>6</b>
2.1 Das formas de contabilização.....	6
2.2 Da consolidação das demonstrações contábeis.....	7
2.3 Das filiais ou investimentos no exterior.....	8
2.4 Dos critérios contábeis.....	9
2.5 Da conversão da moeda estrangeira nas demonstrações contábeis.....	10
2.5.1 Da taxa de câmbio.....	11
2.5.2 Das contas ativas e passivas.....	12
<b>CAPÍTULO III.....</b>	<b>14</b>
3 Processos e procedimentos na contabilização e tributação de matriz e filial.....	14
3.1 Técnicas de conversão da moeda estrangeira.....	14
3.1.1 Conversão pelo método da taxa de câmbio corrente.....	15
3.1.2 Conversão pelo método monetarista.....	18
3.1.2.1 Conversão das contas monetárias.....	20
3.1.2.2 Conversão das contas não monetárias.....	22
3.2 Operações entre matriz e filial.....	35
3.3 Das demonstrações contábeis consolidadas.....	42
3.4 Dos ajustes na contabilidade.....	45
3.5 Observações fiscais na apuração do lucro ou prejuízo da companhia.....	45

3.5.1 Do lucro.....	45
3.5.1.1 Do imposto de renda.....	45
3.5.1.2 Da compensação.....	46
3.5.1.3 Da contribuição social.....	47
3.5.2 Do prejuízo.....	47
3.5.3 Exemplificação.....	47
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>49</b>
<b>BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>51</b>

**LISTA DE SIGLAS**

**CFC – Conselho Federal de Contabilidade**

**IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores**

**MERCOSUL – Mercado Comum do Sul**

**NBC – Norma Brasileira de Contabilidade**

**UFIR – Unidade Fiscal de Referência**

## RESUMO

Sendo o Brasil o país mais industrializado da América Latina e estando ele incluído no Mercosul, cresce a tendência de haver empresas aqui sediadas que instalam filiais no exterior. Com base nisso buscou-se refletir como ficaria as Demonstrações Contábeis da empresa com a existência de filiais fora do Brasil.

Alguns detalhes têm que ser avaliados como a existência de outra moeda, mostrando então formas de se fazer a conversão dos valores, critérios contábeis e fiscais diferenciados de um país para outro, precisando então de ajustes na contabilidade.

Após fazer esses ajustes e a conversão da moeda estrangeira e ajustar possíveis transações que existam entre as empresas do grupo, pode-se então consolidar as demonstrações contábeis. Essa consolidação é importante para fins de análise da empresa, pois têm-se com essa técnica a situação patrimonial da empresa como um todo.

Porém em caso de matriz e filial só precisará consolidar as demonstrações contábeis se a contabilidade de cada empresa do grupo for feita de forma descentralizada, ou seja cada uma delas terá contabilidade própria, desvinculada da matriz. A contabilidade descentralizada trará oportunidade de avaliar cada empresa do grupo, sendo outra forma de analisar a empresa para a tomada de decisões.

A carga tributária no Brasil é outro item a ser estudado, haja visto que a empresa terá lucro ou prejuízo no exterior, porém a empresa é brasileira e com tal existem regras estabelecidas pelo Regulamento do Imposto de Renda.



## **CAPITULO I**

Neste capítulo será abordado as considerações iniciais, o tema, o problema, objetivos, justificativa, limitações e a metodologia utilizada neste trabalho.

### **1.1 - Considerações iniciais**

Nas empresas brasileiras, que apresentam filiais em país estrangeiro ou com investimentos em empresas estrangeiras, é de suma importância que o contador conheça as normas e leis de consolidação e conversão de valores, tendo em vista que a moeda do país onde se localiza a filial será diferente da moeda nacional, bem como os critérios contábeis e os valores de impostos apurados nas filiais ou onde o investimento fora feito.

Vários são os pontos a serem observados na conversão: taxa de câmbio, critérios contábeis, Unidade Fiscal de Referência da época, critérios e leis tributárias. Sendo assim o contador no Brasil terá de conhecer a contabilidade feita no exterior, bem como as regras de conversão, necessitando muitas vezes a contabilidade sofrer ajustes em virtude dos diferentes critérios adotados nos países envolvidos. Ajustes esses lançados na maioria das vezes extra contabilmente, como o caso do controle de estoque, se ele for feito por método diferente do adotados pela matriz. Outros ajustes seriam os tributários, caso o imposto apurado no exterior seja diferente do Brasil. Fazendo esses ajustes e a conversão de valores, os usuários da informação contábil terão uma visão global da empresa, propiciando com isso indicadores de desempenho mais confiáveis.

### **1.2 - Tema**

O tema a ser adotado nessa monografia é as demonstrações contábeis consolidadas: aspectos fiscais e contábeis.

### 1.3 – Problema

Em razão das diversas formas utilizadas para a elaboração das demonstrações contábeis das filiais no exterior e que se diferenciam dos métodos adotados no Brasil, busca-se então responder:

- É possível consolidar demonstrações contábeis com diferentes moedas e critérios contábeis e como fica a carga tributária no Brasil, após a consolidação das demonstrações contábeis, quando existem lucros em países diferentes?

### 1.4 - Justificativa

A avaliação de uma empresa como um todo é muito importante na tomada de decisões. É complexo avaliar uma empresa que possua filiais no exterior ou que tenha investimentos em companhias localizadas fora do Brasil, se não houver a conversão dos valores das demonstrações contábeis dessas empresas para a moeda nacional.

A dificuldade encontrada é os diferentes métodos contábeis existentes no exterior e que por ventura podem não coincidir com o método aplicado no Brasil. Há então a necessidade de ajustar as demonstrações contábeis em que haja utilização de critérios contábeis diferentes, para só então convertê-las.

A carga tributária apurada no Brasil e no exterior é outra questão importante dentro da problemática de converter e analisar demonstrações consolidadas. A empresa paga os impostos no exterior, nas leis tributárias do país onde se localiza a filial.

O tratamento dado ao imposto incidente sobre o lucro total da companhia tem de ser estudado, pois a filial pode ter pago o imposto que cabe o lucro do exterior, ou ainda pode ter ocorrido prejuízo. Fazer a análise tributária da empresa é algo a ser feito, há outros países envolvidos e como tal apresentam leis diferenciadas.

Outra questão a ser levantada é a inflação, pois no processo de conversão e posterior consolidação das demonstrações num país de alta inflação as demonstrações sairão com valores desatualizados. No Brasil não se faz a correção monetária desde 1995, porém há que se avaliar os outros países envolvidos e independentemente de se fazer ou não a correção monetária, a análise da desvalorização da moeda nacional em comparação a moeda onde a filial está localizada, é imprescindível.

A inflação ou desvalorização da moeda nacional também interfere nas taxas de câmbio, bem como outros fatores como política de importação e exportação. A taxa de câmbio é a ferramenta utilizada na conversão das demonstrações em moeda estrangeira para a moeda nacional, a fim de verificar se não há desvalorização da moeda sendo este o fator mais importante a ser considerado na hora da conversão dos valores.

## **1.5 - Objetivos**

### **1.5.1 – Objetivo Geral**

O objetivo geral é demonstrar os métodos aplicados na consolidação das demonstrações contábeis das empresas sediadas no Brasil com filial no exterior.

### **1.5.2 – Objetivos Específicos**

Sendo assim apresentam-se como objetivos específicos:

- demonstrar o reflexo nas demonstrações contábeis, relativo ao efeito da conversão;
- demonstrar como fica em caso de diferentes critérios e métodos encontrados nas contabilidades de filial no exterior e matriz no Brasil.
- demonstrar a carga tributária no Brasil segundo o Regulamento do Imposto de Renda com relação a lucros ou prejuízos obtidos no exterior.

## **1.6– Limitação**

Limita-se este trabalho ao estudo dos impostos brasileiros quando de uma consolidação, sendo que os impostos apurados no exterior, ou seja, o seu fato gerador ou incidência não é apresentado, haja vista que não é determinado um país específico. Tendo em vista que poucas são as publicações feitas na área de consolidação das demonstrações contábeis, essa monografia também tem como limitação os livros a serem pesquisados apresentando então formas de se fazer a consolidação e conversão com exemplos hipotéticos.

## 1.7 – Metodologia

No mundo atual necessita-se de certas regras que mostram como fazer determinada coisa. A metodologia é uma ferramenta que conduz a um conhecimento organizado, mostra como fazer ciência.

Ciência de acordo com CERVO e BERVIAN (1983, p.9) “é entendida como uma busca constante de explicações e soluções, da revisão e reavaliação de seus resultados e tem a consciência clara de sua finalidade e de seus limites.”

Em se tratando de ciência, entende-se que o homem é uma busca constante de respostas à suas dúvidas e a obtenção de novas descobertas, e a ciência evolui a medida que evolui o homem, a medida que ele encontra as respostas procuradas ou faz uma descoberta, aparece aí o conhecimento científico.

Para CERVO e BERVIAN (1983, p.8) “o conhecimento científico vai além do empírico, procurando conhecer, além do fenômeno, suas causas e leis.”

Já RUIZ (1977, p.85) descreve que “o ser humano é dotado de capacidade de conhecer e de pensar. Conhecer e pensar constituem não somente uma capacidade como também uma necessidade para o homem, necessidade para a sua sobrevivência”. A capacidade de pensar é o que gera mudanças no mundo e com isso há a evolução, o crescimento do conhecimento científico. O conhecimento científico faz com que passe a se adotar métodos que possam tornar equivalentes as formas de se fazer determinada coisa, assim o conhecimento não fica perdido no tempo e conseqüentemente evolui para a uma etapa posterior.

Segundo CERVO e BERVIAN (1983, p.27) método “é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir a um fim dado ou um resultado desejado”. Método é então a fórmula para se por em prática o conhecimento e seja quem for o operador desse método chegará ao resultado semelhante. Um dos métodos utilizados para a evolução do conhecimento humano é a pesquisa, esta serve para a solução de um problema ou para obter novas descobertas.

A pesquisa de acordo com RUIZ (1977, p.48) “é a realização concreta de uma investigação planejada, desenvolvida e redigida de acordo com as normas da metodologia consagrada pela ciência”. Através da pesquisa é que o ser humano obtém as respostas desejadas ou cria novas expectativas e questionamentos.

Uma forma de pesquisa é a pesquisa bibliográfica, onde se busca em publicações já feitas e descobertas registradas em livros ou outra fonte editorial para se obter respostas para algumas dúvidas.

A maior fonte de informação e conhecimento é o livro, toda a evolução humana até os tempos atuais, o crescimento inovador, veio após a escrita.

A história humana começou quando o homem aprendeu a deixar escrito todo o seu conhecimento para que assim possa haver o desenvolvimento, pois se não houvesse a escrita, todo o conhecimento de cada ser humano seria perdido com sua morte.

Sendo assim, CARVALHO (1989, p.110), define pesquisa bibliográfica como sendo “a atividade de localização e consulta de fontes diversas de informação escrita, para coletar dados gerais ou específicos a respeito de um determinado tema”.

Para se fazer uma Monografia, pode-se dizer então que se necessita de pesquisa bibliográfica, sendo ela a forma de buscar informações sobre determinado tema. Dessa forma, MARCONI e LAKATOS (1996, p.205) definem monografia como sendo “um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas também em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins a que se destina”. Sendo assim, monografia é o estudo detalhado que trabalha o conhecimento científico, através da pesquisa exploratória sobre um determinado tema.

Essa monografia apresenta poucas obras publicadas para fins de pesquisa bibliográfica, como mostra IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.277) “A literatura técnica sobre o assunto no Brasil e a própria experiência dos profissionais da área nesses tópicos é bastante escassa.”

Com base no que foi exposto, essa monografia buscará falar do tema proposto, responder as dúvidas apontadas, e preencher as questões dos objetivos gerais e específicos, tendo como forma de elaboração a pesquisa bibliográfica e apresentando exemplos hipotéticos para sanar a carência de publicações no campo da conversão da moeda estrangeira.

## **CAPÍTULO II**

Neste capítulo apresenta-se a conceituação sobre consolidação das demonstrações contábeis e sobre os itens que ela compõe, assim como as especificações de conversão da moeda estrangeira, contabilidade de matriz e filial, e critérios contábeis quando da conversão e da consolidação.

### **Revisão Bibliográfica**

#### **2.1 – Das formas de contabilização de matriz e filial**

Em se tratando de contabilidade na era da globalização deve-se considerar a complexidade de critérios e regras na contabilização de empresas com filiais. Duas são as formas de se contabilizar empresas com filiais.

- **Contabilidade Centralizada** – onde todos os fatos contábeis são contabilizados na matriz, sendo assim, as filiais não tem contabilidade individualizada, ou seja, não tem contabilidade própria desvinculada da matriz.
- **Contabilidade Descentralizada** – nesse caso, tanto a matriz como as filiais tem sua contabilidade, apresentam as Demonstrações Contábeis individualizadas, ou seja, cada uma tem seu Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, bem como o livro Diário e Razão, e outros. Pode-se com isso avaliar cada empresa em separado.

Sobre esse assunto ALMEIDA (1996, p.235) cita “A contabilidade centralizada resulta em apenas um conjunto de demonstrações financeiras para matriz e filiais. Por outro lado, a contabilidade descentralizada produz demonstrações financeiras individualizadas para matriz e para cada filial.”

O autor coloca a centralização da contabilidade como a unificação das demonstrações contábeis do grupo apenas na matriz. Enquanto que na descentralização a contabilidade das

filiais está desvinculada da contabilidade da matriz, apresentando assim demonstrações contábeis em separado.

Sobre a importância da contabilização individual de cada filial a Equipe de Professores da FEA/USP (1981, p.76) diz que “Uma empresa que possua uma ou mais filiais, agências ou sucursais tem necessidade de manter relatórios contábeis que permitam medir a atuação individual de cada uma delas, bem como da empresa como um todo. Esses relatórios devem ser utilizados pela administração para medir as operações passadas, controlar os custos incorridos, estimar e planejar as operações futuras de cada uma delas.”

Para fins de avaliação empresarial, os relatórios contábeis de contabilidade descentralizadas darão oportunidade de medir o desempenho individual de cada empresa do grupo, assim pode-se tirar conclusões e tomar decisões mais concretas da atuação de cada filial ou da própria matriz. Para avaliar o todo da empresa faz-se então a consolidação das demonstrações contábeis onde se apura os saldos totais da empresa, unificando as demonstrações.

## **2.2 – Da Consolidação das Demonstrações Contábeis**

A NBC T8 aprovada pela Resolução 937/02 do CFC conceitua demonstrações contábeis consolidadas como “Aqueles resultantes da agregação das demonstrações contábeis, estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, de duas ou mais entidades, das quais uma tem o controle direto ou indireto sobre a(s) outra(s).”

PEREZ JUNIOR e OLIVEIRA (1997, p.77) conceituam demonstrações contábeis consolidadas como sendo “o resultado da somatória das demonstrações contábeis de várias empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, excluídos os saldos e os resultados de operações entre essas empresas.”

Para os autores consolidação das demonstrações contábeis é o resultado da soma das contas ativas, passivas e de resultado das empresas do grupo, desconsiderando as transações entre elas, excluindo possíveis direitos e obrigações, receitas e despesas de operações ocorridas ao longo do ano entre essas empresas.

Essa mesma definição é dada pela NBC T8 onde consta que: “a consolidação é o processo de agregar saldos de contas e/ou de grupos de contas de mesma natureza, de eliminar saldos de transações e de participações entre entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil e de segregar as participações de não-controladores, quando for o caso.”

Sobre unificação das demonstrações contábeis ALMEIDA (1996, p.235) diz que “demonstrações financeiras individuais são posteriormente combinadas de forma a representar um único conjunto de demonstrações financeiras da companhia.” Sendo assim, a consolidação das demonstrações contábeis é unificar cada uma das demonstrações das filiais e da matriz, ou da controladora com suas controladas e coligadas, transformando assim as demonstrações contábeis individuais de cada empresa em uma única demonstração.

Evidentemente que para se analisar uma empresa é necessário que quanto mais completa estiver evidenciado sua situação melhor será esta análise, sendo assim a globalização de informações de matriz e filial numa mesma demonstração deixará mais realista o resultado da situação patrimonial.

As demonstrações contábeis a serem consolidadas são determinadas na NBC T8 “as demonstrações contábeis consolidadas compreendem o Balanço Patrimonial Consolidado, a Demonstração Consolidada do Resultado do Exercício e a Demonstração Consolidada das Origens e Aplicações de Recursos, complementados por notas explicativas e outros quadros analíticos necessários ao esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados consolidados.”

Uma empresa ao fazer a consolidação de suas demonstrações contábeis depara-se com os saldos intercompanhias, onde possivelmente a coligada, controlada com sua controladora, ou a matriz com sua filial efetuaram transações entre si. Assim, para se fazer a consolidação faz-se necessário ajustes e eliminações. Sobre isso, a NBC T8 cita: “Os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade de natureza econômico-contábil.”

Como não se pode ferir a contabilidade de uma empresa por operações que necessitem de ajustes durante a consolidação das demonstrações contábeis, a alternativa é fazer esses ajustes extracontabilmente, de modo que os saldos intercompanhias permanecerão inalterados quando da visualização da contabilidade individual de cada companhia.

### **2.3 – Das filiais ou investimentos no exterior**

A economia no Brasil é crescente aumentando com isso o número de empresas que tem investimentos ou filiais em outros países, sendo que IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.277) citam “O Brasil já conta com uma quantidade apreciável de



empresas aqui sediadas e que têm investimentos no exterior, seja na forma de empresas juridicamente constituídas nos outros países, seja na forma de filiais, ou sucursais. Além disso, tais atividades no exterior têm crescido ponderavelmente e tendem a um crescimento cada vez maior pelo forte processo de globalização das atividades econômicas em todo o mundo.”

Sobre esse crescimento no processo de globalização citado pelos autores, tem outro fator importante relacionado ao Brasil, tendo em vista que o país faz parte no Mercado Comum do Sul, e os grandes blocos econômicos do mundo favorecem o crescimento dos países que deles fazem parte.

## **2.4 – Dos Critérios Contábeis**

Cada país tem sua própria legislação e mesmo que a empresa seja brasileira, estando a filial no exterior terá que obedecer as normas e leis do país onde está localizada, precisando então de ajustes na contabilidade. IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.669) citam que “é requerido um cuidado maior com controladas operando no exterior, pois, no caso, seguem legislação específica daqueles países, estando mais sujeitas a divergências de critérios e requerendo um processo de ajustamento às práticas contábeis no Brasil e da controlada antes da consolidação, além é claro, da conversão dos valores de outras moedas para a moeda nacional.”

Evidentemente que países diferentes podem apresentar legislações diferentes entre si. A mera transposição dos valores desconsiderando os critérios contábeis aplicados no exterior poderá ocasionar equívocos no resultado patrimonial no Brasil.

IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.281) também mencionam “as controladas e coligadas sediadas nos outros países têm a exigência normal de manter sua contabilidade na moeda do país onde opera e seguindo as práticas contábeis e a legislação comercial e fiscal em vigor naquele país.”

Independentemente se no Brasil a legislação determina que seja feita a contabilidade de uma certa forma, a filial estando localizada no exterior terá de responder as normas e leis existentes no país onde está situada.

Com relação a adoção de métodos semelhantes na contabilização de demonstrações consolidadas o CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO (1992, p.40) descreve “A preparação de demonstrações financeiras consolidadas exige uniformidade

de princípios e critérios contábeis adotados pelas Empresas a serem consolidadas. A semelhança de princípios e critérios contábeis é fundamental para que o consolidado expresse a realidade dos fatos do grupo como um todo.”

Sobre uniformidade de critérios o CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO (1991, p.113) expressa que “Se os critérios contábeis adotados pela coligada ou controlada e pela investidora não forem uniformes, essa deverá fazer, no balanço ou balancete da coligada ou controlada, os ajustes necessários para eliminar as diferenças relevantes decorrentes da diversidade de critérios.”

Para gerar relatórios fiéis a observância das normas no Brasil, sem gerar alterações nas demonstrações contábeis é necessário a eliminação de diferenças que gerem mudanças significativas, tendo que se ajustar extracontabilmente as demonstrações do exterior, não gerando nenhum lançamento contábil.

Há que considerar que consolidar demonstrações financeiras que utilizam critérios diferenciados entre si alterará o saldo, o resultado e a análise de balanço. Para evitar equívocos é necessário unificar a contabilização usando um critério único. Vale lembrar também que os métodos utilizados deverão ser uniformes de um ano para outro.

## **2.5 – Da conversão da moeda estrangeira nas demonstrações contábeis**

Para se fazer a consolidação de Demonstrações Contábeis expressas em moedas diferenciadas necessita-se de adoção de critérios que permitam a conversão dos valores e posteriormente faz-se a consolidação.

O CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO (1991, p.114) cita “Para a administração da empresa, o ponto principal é escolher um método de tradução que possa produzir uma apresentação adequada dos lucros ou perdas da empresa e dos seus ativos e passivos em cruzeiros, que seja compreensível para os que venham a utilizar ou apropriar-se nas demonstrações financeiras da empresa”.

Um dos elementos considerados na conversão de moeda estrangeira é a taxa de câmbio. Ela representa a relação entre a moeda nacional e a moeda do exterior, indicando quanto é necessário ter em moeda nacional para adquirir a moeda estrangeira. Sendo assim a inflação do país interfere na taxa de câmbio, pois desvaloriza o Real em comparação a moeda forte de outro país.

O pronunciamento do IBRACON sobre técnicas de conversão das Demonstrações Financeiras para a moeda nacional, mencionado por IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.281) citam o seguinte:

Existem inúmeros métodos que podem ser utilizados no processo de conversão de demonstrações contábeis expressas em uma moeda para a de outro país. O fundamental é que seja utilizado um método que produza a apuração de demonstrações contábeis expressas e cruzeiros refletindo adequadamente sua posição patrimonial e financeira e os resultados de suas operações, de acordo com os princípios contábeis vigentes em nosso país e aplicados de maneira uniforme entre os exercícios. Que sejam, portanto, representativos como instrumento de medição da realidade patrimonial e financeira daquela empresa e de seus resultados, quando expressos em cruzeiros e dentro dos critérios de mensuração adotados no Brasil, mesmo quando falhos. Que não divirjam, assim, substancialmente, de mensuração similar que estivéssemos fazendo de uma coligada ou controlada sediada em nosso próprio país, mas refletindo as operações e transações no país onde se está operando, com as implicações a que estejam sujeitas, relativas a fatores econômicos, tributários e sociais vigentes em tal país.

Alguns conceitos são típicos da conversão da moeda estrangeira das demonstrações contábeis, entre eles estão os conceitos de taxa correntes e taxa histórica, e de ativo e passivo monetário e não monetário.

### **2.5.1 – Da taxa de câmbio**

Sobre a conceituação de taxa corrente e sua aplicabilidade IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.283) comentam “taxa corrente significa a taxa de câmbio em vigor na data do balanço que se pretende converter. (...) consiste em tomar todos os valores das demonstrações contábeis expressas em uma moeda e convertê-las pela taxa corrente de câmbio, apurando-se os valores correspondentes na outra moeda.”

Para os autores aplica-se a taxa de câmbio vigente no ultimo dia do exercício social as contas do Balanço expresso em moeda estrangeira e então tem-se esse Balanço convertido para a moeda nacional.

O CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO (1991, p.114) define a aplicabilidade da taxa de câmbio onde “todos os ativos e passivos que figuram nas demonstrações financeiras das coligadas ou controladas, após serem ajustados às práticas contábeis vigentes no país, são traduzidos à taxa de câmbio em vigor na data de encerramento do exercício social.”

Para se fazer a conversão da moeda estrangeira, antes de tudo deve-se ajustar os valores aos critérios contábeis no Brasil, ou seja, ainda em moeda estrangeira, fazer os ajustes

extracontábil de eliminações ou adições por utilização de método diferenciado no Brasil, só então faz-se a conversão dos valores pela taxa corrente.

Já o conceito de taxa histórica IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.284) citam “Este método baseia-se no princípio de que a conversão das demonstrações contábeis é feita interpretando-se as transações como se tivessem ocorrido na moeda para a qual se pretende converter.”

Nesse caso, a taxa aplicada é a taxa em vigor no dia da operação contábil, como se fizesse uma conversão diária ou mensal, para que reflita a realidade desta operação, tendo em vista que a taxa corrente poderá ser menor ou maior que aquela apresentada no momento da apuração dos valores a converter.

Sobre taxa histórica o CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO (1991, p.115) cita que “o princípio básico deste método é que as transações devem ser interpretadas como se tivessem ocorrido no Brasil.”

A taxa histórica seria o reflexo de uma transação contábil convertida quando de sua ocorrência, se não houver inflação ela representaria com fidelidade o real valor desta operação.

## **2.5.2 – Das contas ativas e passivas**

Também é importante mencionar a conceituação de ativos e passivos monetários e não monetários, pois dependerá de como o ativo e passivo é classificado que será escolhido o tipo de taxa de câmbio.

IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.284) definem ativos monetários como sendo “aqueles expressos em moeda ou os que serão transformados em moeda cujo valor é dado pelo valor nominal de títulos ou documentos que os suportam, como as disponibilidades em dinheiro ou em bancos, contas a receber representadas por duplicatas, faturas e outros títulos, empréstimos a receber, depósitos etc.” A exceção dos estoques os autores classificam todas as contas circulantes como ativos monetários, por estarem expostas a desvalorização da moeda.

O CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO (1991, p.115) acrescenta que “os ativos e passivos monetários possuem as características de itens expostos aos efeitos da inflação, em face da variação do poder aquisitivo da moeda”. Por estarem expostos a desvalorização da moeda, a inflação poderá interferir nessas contas.

Já os ativos não monetários são conceituados por IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.284) como “os bens e direitos, na maioria das vezes representados por itens com existência física que têm substância econômica própria, independentemente do valor de custo ou valor original de sua aquisição. De fato, tais itens, por essas características, têm seu valor econômico regulado basicamente pelo mercado.”

Já os ativos não monetários, independentemente de ter inflação ou não, seu valor não terá perda com a inflação, pois mesmo que não se faça a correção monetária, em caso de baixa, seu valor será determinado pelo mercado.

Sendo assim o CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO (1991, p.115) resume a forma de aplicação e a conceituação das taxas “os itens monetários serão traduzidos à taxa corrente, enquanto itens não monetários serão traduzidos à taxa histórica, sendo:

Taxa corrente: taxa em vigor na data de encerramento do balanço.

Taxa histórica: taxa em vigor na data de ocorrência de determinada transação.”

As contas monetárias terá seu valor convertido pela taxa corrente pois o que interessa nessas contas é o saldo final que ela apresenta, independentemente do que aconteceu ao longo do ano para se alcançar esse saldo. Já as contas não monetárias serão convertidas pela taxa histórica, tendo em vista que aquisições que compõem estas contas podem ter ocorrido em várias épocas do ano e com diversas taxas de câmbio.

A aplicação dessas taxas na contas de ativos e passivos classificados como sendo monetários e não monetários, dará uma visão do quanto vale a moeda estrangeira em comparação com a moeda nacional, mais outro indicador é importante nessa tradução; pois em países com alta inflação, converter as contas pela taxa histórica dará uma falsa impressão do valor real das contas, pois se houve mudanças na taxa até a data do encerramento do balanço, a correção monetária será o complemento para se traduzir a realidade da empresa.

Sobre a aplicabilidade da correção monetária IUDICIBUS, MARTINS e GELBCKE (1995, p.286) argumentam que “para terem validade e representatividade, frente aos princípios de contabilidade vigentes no País, é necessário que, após o processo de conversão explicado, se aplique uma correção monetária nas demonstrações contábeis”.

Uma empresa situada num país de alta inflação cujas aquisições foi convertida a uma certa taxa de câmbio para o real sofrerá desvalorização no decorrer do ano a ponto de seu valor ter se tornado obsoleto.

## **CAPITULO III**

Neste capítulo será apresentada a forma de se fazer a conversão do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultado do Exercício em moeda estrangeira, a Consolidação das Demonstrações Contábeis, os procedimentos de ajuste na contabilidade, e a tributação no Brasil.

### **3 – Processos e procedimentos na contabilização e tributação de matriz e filial**

Para se contabilizar matriz e filial existem métodos e procedimentos que devem ser adotados para exatidão e precisão de informações oriundas dessa contabilidade, além da contabilização, outro fator importante é a tributação quanto a existência de possíveis filiais no exterior. As técnicas de conversão, contabilização e tributação no que diz respeito a matriz e filiais em países diferenciados serão estudadas detalhadamente, a fim de demonstrar os métodos que tragam a contabilidade a moeda nacional, além de globalizar diversos relatórios contábeis num único relatório.

#### **3.1 – Técnicas de Conversão da Moeda Estrangeira**

Levando-se em conta que o presente estudo apresenta matriz no Brasil e filial em país estrangeiro, é abordado as técnicas de conversão da moeda estrangeira para a conversão do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício, obedecendo os seguintes procedimentos: taxas de câmbio corrente e histórica e sua aplicabilidade diante de determinadas contas patrimoniais ou de resultado, correção monetária, métodos de equiparação de contabilidade e tributação diferenciadas. Em se tratando de taxa de câmbio, esta poderá ser corrente ou histórica.

- a) Taxa de câmbio corrente – é a taxa em vigor no último dia do exercício do encerramento das demonstrações contábeis
- b) Taxa de câmbio histórica – é a taxa em vigor no dia da ocorrência da operação contábil.

Pode-se também fazer uma média das diversas taxas de câmbio ao longo de um mês para se converter despesas e as receitas desse mesmo período. A média da taxa de câmbio poderá ser feita de duas maneiras:

1 – Somando os valores das diferentes taxas de câmbio ao longo do mês e posteriormente dividindo pelo número de ocorrências.

Ex.: Supondo que a taxa alterou-se duas vezes ao longo do mês, passando de R\$3,00 para R\$3,60.

$$3 + 3,60 = 6,60/2 = 3,30$$

2 – Somando os valores encontrados ao longo do mês de taxa de câmbio, após multiplicá-los pelo período de vigência deles e posteriormente dividindo pelos dias daquele mês.

Ex.: Supondo que a taxa permaneceu por 17 dias a R\$3,00 e por 13 dias a R\$3,60.

$$(3 * 17) + (3,60 * 13) = 97,80/30 = 3,26$$

Com base no exposto, duas são as formas de conversão: método da taxa corrente e método monetarista.

#### a) Método da Taxa Corrente

Esse método de conversão é o mais prático pois utiliza a taxa em vigor no último dia do exercício social da empresa que terá seus valores convertidos.

#### b) Método Monetarista

Este método divide as contas entre monetárias e não monetárias.

b1) Contas monetárias: são aquelas expostas a inflação como o contas a pagar, contas a receber e o disponível.

b2) Contas não monetárias são aquelas que não sofrem o efeito da inflação como o estoque, o Ativo Permanente, o Patrimônio Líquido e as contas de resultado.

As contas monetárias são convertidas utilizando a taxa de câmbio corrente, e as contas não monetárias são convertidas pelo método da taxa histórica.

### 3.1.1 – Conversão pelo método da taxa de câmbio corrente

Utilizou-se uma empresa hipotética para a aplicação do método da taxa corrente. A empresa será denominada de Cia. XYZ, tendo uma filial no exterior e matriz no Brasil, tendo como símbolo da moeda oficial do país onde está localizada esta filial a abreviação de moeda estrangeira (ME\$).

A seguir apresenta-se o Balanço Patrimonial da filial da Cia. XYZ em 31/12/X1 em moeda estrangeira com os seguintes saldos:

Balanço Patrimonial da Cia. XYZ em 31/12/X1

Ativo		Passivo	
<b>Ativo Circulante</b>		<b>Passivo Circulante</b>	
Disponível		Fornecedores	1.500,00
Caixa	100,00	Contas a pagar	600,00
Bancos	700,00	Provisões	500,00
Créditos		Total do passivo circulante	2.600,00
Contas a receber	1.800,00		
Estoques			
Mercadoria p/ Revenda	2.200,00	<b>Patrimônio Líquido</b>	
Total Ativo Circulante	4.800,00	Capital Social	4.200,00
<b>Ativo Permanente</b>		Lucros Acumulados	2.000,00
Investimento	1.500,00	Total do Patrimônio Líquido	6.200,00
Imobilizado	2.300,00		
Diferido	200,00		
Total do Ativo Permanente	4.000,00		
Total do Ativo	8.800,00	Total do Passivo	8.800,00

A taxa de câmbio no dia 31/12/X1 era de R\$3,00 para cada moeda estrangeira.

Todos os itens do Balanço Patrimonial serão convertidos multiplicando o saldo em moeda estrangeira pelo valor do câmbio no último dia do encerramento do exercício social.

A conversão do Balanço Patrimonial assim se apresenta:



## Balço Patrimonial da Cia. XYZ em 31/12/X1

Ativo		Passivo	
<b>Ativo Circulante</b>		<b>Passivo Circulante</b>	
Disponível		Fornecedores	4.500,00
Caixa	300,00	Contas a pagar	1.800,00
Bancos	2.100,00	Provisões	1.500,00
Créditos		Total do passivo circulante	7.800,00
Contas a receber	5.400,00		
Estoques			
Mercadoria p/ Revenda	6.600,00	<b>Patrimônio Líquido</b>	
Total Ativo Circulante	14.400,00	Capital Social	12.600,00
<b>Ativo Permanente</b>		Lucros Acumulados	6.000,00
Investimento	4.500,00	Total do Patrimônio Líquido	18.600,00
Imobilizado	6.900,00		
Diferido	600,00		
Total do Ativo Permanente	12.000,00		
Total do Ativo	26.400,00	Total do passivo	26.400,00

A seguir apresenta-se a Demonstração do Resultado do Exercício da filial da Cia. XYZ que apresentava os seguintes saldos de receitas e despesas em 31/12/X1 em ME\$.

## Demonstração do Resultado do Exercício da Cia. XYZ em X1

<b>Receita Operacional</b>	
Receita com vendas	6.000,00
<b>Custo sobre vendas</b>	
Custo da Mercadoria Vendida	2.700,00
<b>Lucro Bruto</b>	3.300,00
Despesas Operacionais	1.900,00
<b>Lucro Operacional antes dos tributos</b>	1.400,00
Impostos sobre o lucro	400,00
<b>Lucro do exercício</b>	1.000,00

Todos os itens da Demonstração do Resultado do Exercício serão convertidos multiplicando o saldo em moeda estrangeira pelo valor do câmbio no último dia do encerramento do exercício

Após a conversão a Demonstração do Resultado do Exercício assim se apresenta:

**Demonstração do Resultado do Exercício da Cia. XYZ em X1**

<b>Receita Operacional</b>	
Receita com vendas	18.000,00
<b>Custo sobre vendas</b>	
Custo da Mercadoria Vendida	8.100,00
<b>Lucro Bruto</b>	9.900,00
Despesas Operacionais	5.700,00
<b>Lucro Operacional antes dos tributos</b>	4.200,00
Impostos sobre o lucro	1.200,00
<b>Lucro do exercício</b>	3.000,00

Nota-se que as contas do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício foram convertidas pela taxa de câmbio vigente no último dia do exercício social que era de R\$3,00 por ME\$1,00, e foi multiplicado o saldo de cada conta pelo valor do câmbio em real.

### **3.1.2 – Conversão pelo Método Monetarista**

Para a utilização deste método utiliza-se uma outra empresa hipotética denominada Cia. BIZ, que apresenta uma filial no exterior, além da matriz em Joinville e outra filial em Blumenau, ambas do Estado de Santa Catarina no Brasil. O país onde está localizada a filial estrangeira tem como símbolo da moeda oficial o ME\$, que é a abreviatura de moeda estrangeira.

Esse método consiste em converter as contas monetárias pela taxa corrente e as contas não monetárias pela taxa histórica. A seguir serão apresentados o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício da Cia. BIZ expresso em ME\$.

Balanço Patrimonial da Cia. BIZ em 31/12/X0 em ME\$

<b>Ativo</b>		<b>Passivo</b>	
<b>Ativo Circulante</b>			
<b>Disponível</b>			
Caixa	3.833,75		
Total do Ativo Circulante	3.833,75	<b>Patrimônio Líquido</b>	
<b>Ativo Permanente</b>		Capital Social	5.000,00
Diferido	1.166,25	Total do Patrimônio Líquido	5.000,00
Total do Ativo Permanente			
Total do Ativo	5.000,00	Total do Passivo	5.000,00

Como a Cia. BIZ abriu a filial do exterior em dezembro de X0, ela ainda não havia iniciado suas atividade, sendo assim os únicos lançamentos que se apresentam durante este ano foi a integralização de capital em ME\$5.000,00 em dinheiro. Neste mesmo ano ocorreram as despesa pré-operacionais que somam ME\$1.166,25 pagos a vista, restando no caixa da Cia. BIZ apenas os ME\$3.833,75 de saldo disponível.

Balanço Patrimonial da Cia. BIZ em 31/12/X1

<b>Ativo</b>		<b>Passivo</b>	
<b>Ativo Circulante</b>		<b>Passivo Circulante</b>	
<b>Disponível</b>		Fornecedores	391,00
Caixa	300,00	Empréstimos	2.200,00
Bancos	700,00	Obrigações Sociais	1.000,00
<b>Créditos</b>		Obrigações Fiscais	500,00
Duplicatas a receber	1.052,75	Total do Passivo Circulante	4.091,00
<b>Despesas antecipadas</b>			
Seguros	200,00		
<b>Estoques</b>			
Mercadoria para revenda	2.920,00		
Total do Ativo Circulante	5.172,75		
<b>Ativo Permanente</b>		<b>Patrimônio Líquido</b>	
Investimento	180,00	Capital Social	9.000,00
Imobilizado	4.000,00	Prejuízo Acumulado	3.038,25
Depreciação Acumulada	(233,00)	Total do Patrimônio Líquido	5.961,75
Diferido	1.166,25		
Amortização Acumulada	(233,25)		
Total do Ativo Permanente	4.880,00		
Total do Ativo	10.052,75	Total do Passivo	10.052,75

As contas do Balanço Patrimonial são convertidas de acordo com as regras do método monetarista, ou seja, converte-se as contas monetárias pela taxa corrente e as contas não monetárias pela taxa histórica.

Entende-se como sendo contas monetárias o grupo do ativo disponível, as contas a receber e o passivo circulante. Já as contas não monetárias são os estoques, as despesas antecipadas, o Ativo Permanente e o Patrimônio Líquido.

Na apresentação da Demonstração do Resultado do Exercício o grupo das despesas administrativas será destacado uma a uma para que se possa fazer a conversão deste grupo de forma mais minuciosa.

Demonstração do Resultado do Exercício da Cia. BIZ em X1

<b>Receita Operacional</b>	
Receita com vendas	15.000,00
<b>Dedução da Receita Bruta</b>	
Impostos s/ vendas	500,00
<b>Receita Líquida Operacional</b>	14.500,00
<b>Custo das Vendas</b>	
Custo da Mercadoria Vendida	10.271,00
<b>Lucro Bruto</b>	4.229,00
<b>Despesas Operacionais</b>	
<b>Despesas Administrativas</b>	
Despesas Sociais	4.200,00
Honorários	1.000,00
Manutenção	351,00
Publicidade	1.000,00
Seguros	400,00
Depreciação	233,00
Amortização	2333,25
Total das despesas administrativas	7.417,25
<b>Prejuízo Operacional</b>	3.188,25
<b>Resultado não operacional</b>	
Ganho cambial	300,00
Perda cambial	150,00
<b>Prejuízo do Período</b>	3.038,25

### 3.1.2.1 – Conversão de contas monetárias

Considerou-se que as contas monetárias são convertidas pela taxa corrente e sendo a taxa no último dia do exercício social de X1 de R\$3,00 para cada ME\$1,00. Como o método da taxa corrente consiste em multiplicar o saldo expresso em ME\$ pela taxa de câmbio vigente no último dia do exercício social do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício. A conversão fica assim:

Conta	Vlr. em ME\$	Taxa de câmbio	Vlr. em R\$
Caixa	300,00	3,00	900,00
Bancos	700,00	3,00	2.100,00
Duplicatas a Receber	1.052,75	3,00	3.158,25
Fornecedores	391,00	3,00	1.173,00
Obrigações Sociais	1.000,00	3,00	3.000,00
Obrigações Fiscais	500,00	3,00	1.500,00
Empréstimos	2.200,00	3,00	6.600,00

A conta empréstimo da Cia. BIZ apresenta um diferencial, pois do saldo apresentado havia um empréstimo feito a um banco nos Estados Unidos. O empréstimo foi feito no valor de U\$150,00 em 04 de setembro de X1 com taxa de câmbio de ME\$2,00 para cada dólar. Em 31 de dezembro a taxa era de ME\$3,00 para cada dólar. Então o lançamento assim se apresenta em moeda estrangeira.

Na aquisição do empréstimo:

D- Banco – 300,00

C – Empréstimo – 300,00

Na desvalorização do ME\$ em favor do U\$:

D – Despesa cambial – 150,00

C – Empréstimo – 150,00

O lançamento de ME\$ 300,00 foi em 04 de setembro pela aquisição do empréstimo, e o lançamento de ME\$ 150,00 foi em 31 de dezembro, pela desvalorização da moeda

estrangeira em favor do dólar, surgindo então a conta de despesa cambial apresentada na Demonstração do Resultado do Exercício da empresa no grupo do Resultado não operacional.

A filial também fez empréstimo ao Brasil no valor de R\$ 1.800,00 em 15 de outubro de X1, onde a taxa de câmbio era de R\$2,00 por ME\$1,00.

Então o lançamento assim se apresenta em moeda estrangeira:

Na aquisição do empréstimo:

D – Banco – 900,00

C – Empréstimo – 900,00

Na valorização da ME\$ em comparação com o R\$:

D – Empréstimo – 300,00

C – Receita Cambial – 300,00

O primeiro lançamento foi em 15 de outubro pela aquisição do empréstimo de ME\$ 900 após a conversão para moeda estrangeira, o segundo lançamento foi em 31 de dezembro pela valorização da moeda estrangeira em comparação ao Real. Isso fez surgir a conta Receita cambial constante na Demonstração do Resultado do Exercício da empresa.

Na primeira ocorrência a filial teve perda cambial, pois precisaria de mais moeda estrangeira para poder pagar o empréstimo feito em dólar. No segundo caso ela teve ganho, pois com a desvalorização do Real ela pagaria o empréstimo feito ao Brasil com a utilização de menos moeda estrangeira.

### **3.1.2.2 – Conversão de contas não monetárias**

As contas não monetárias são convertidas pela taxa de câmbio histórica. Esse método consiste em converter os lançamentos no exato instante em que ocorreram com a taxa de câmbio em vigor no momento. O método da taxa corrente converte o saldo das contas, enquanto que o método da taxa histórica converte cada lançamento.

A seguir é apresentado a contas não monetárias e a forma de se fazer a conversão.

a) Estoque

Será apresentado a ficha de estoques da filial estrangeira da Cia. BIZ, onde todas as aquisições de mercadoria foram feitas no ano de X1, e os valores expressos estão em ME\$, adotando-se o arredondamento em duas casas decimais.

A filial utiliza o mesmo critério de contabilização de estoques da matriz (custo médio ponderável móvel), mas, vale lembrar que se o país onde a filial está localizada utilizasse outro método de avaliação do estoque, caberia ajuste antes da conversão, ajuste este que seria feito através de controles paralelos que a filial teria que ter para assegurar a aplicabilidade da legislação brasileira.

Movimento em quantidade					Movimento em valores			
Data	Histórico	Entrada	Saída	Saldo	Débito	Crédito	Saldo	Custo Médio
Janeiro	Compra	150		150	1.500,00		1.500,00	10,00
Fevereiro	Venda		50	100		500,00	1.000,00	10,00
Março	Venda		30	70		300,00	700,00	10,00
Abril	Compra	100		170	1.200,00		1.900,00	11,18
Maiο	Compra	130		300	1.690,00		3.590,00	11,97
Junho	Venda		100	200		1.197,00	2.393,00	11,97
Julho	Compra	200		400	2.800,00		5.193,00	12,98
Agosto	Venda		130	270		1.687,40	3.505,60	12,98
Setembro	Venda		170	100		2.206,60	1.300,00	12,98
Outubro	Compra	400		500	6.000,00		7.300,00	14,60
Novembro	Venda		100	400		1.460,00	5.840,00	14,60
Dezembro	Venda		200	200		2.920,00	2.920,00	14,60
CMV						10.271,00		

A seguir apresenta-se as taxas de câmbio mensais que serão utilizados durante todos os exemplos apresentados das contas não monetárias da Cia.BIZ, as taxas de câmbio são as seguintes:

Mês	Taxa de câmbio	Mês	Taxa de câmbio
Janeiro	5,00	julho	2,00
Fevereiro	4,00	agosto	3,00
Março	2,00	setembro	4,00
abril	1,00	Outubro	2,00
maio	3,00	Novembro	2,00
junho	3,00	Dezembro	3,00

Apenas as entradas são corrigidas pela taxa histórica, tendo em vista que as saídas no Brasil são feitas pelo custo médio ponderável móvel.

Após a conversão a ficha de Estoques da filial estrangeira ficou assim:

Movimento em quantidade					Movimento em valores			
Data	Histórico	Entrada	Saída	Saldo	Débito	Crédito	Saldo	Custo médio
Janeiro	Compra	150		150	7.500,00		7.500,00	50,00
Fevereiro	Venda		50	100		2.500,00	5.000,00	50,00
Março	Venda		30	70		1.500,00	3.500,00	50,00
Abril	Compra	100		170	1.200,00		4.700,00	27,65
Maiο	Compra	130		300	5.070,00		9.770,00	32,57
Junho	Venda		100	200		3.257,00	6.513,00	32,57
Julho	Compra	200		400	5.600,00		12.113,00	30,28
Agosto	Venda		130	270		3.936,40	8.176,60	30,28
Setembro	Venda		170	100		5.147,60	3.029,00	30,28
Outubro	Compra	400		500	12.000,00		15.029,00	30,06
Novembro	Venda		100	400		3.006,00	12.023,00	30,06
Dezembro	Venda		200	200		6.012,00	6.011,00	30,06
CMV					31.370,00	25.359,00		

Memória de cálculo das entradas:

Mês	Vlr. moeda estrangeira	Taxa de câmbio	Vlr. convertido Real
Janeiro	1.500,00	5,00	7.500,00
Abril	1.200,00	1,00	1.200,00
Maiο	1.690,00	3,00	5.070,00
Julho	2.800,00	2,00	5.600,00
Outubro	6.000,00	2,00	12.000,00

#### b) Despesas pagas antecipadamente

A conversão desse grupo de contas também é feita pela taxa histórica no mês do pagamento dessa despesa.



Sendo assim a empresa pagou antecipadamente em moeda estrangeira o valor de ME\$600,00 referente a seguros no mês de maio de X1, com vigência de 12 meses e a taxa de câmbio era de R\$3,00 por ME\$1,00. A conversão fica assim:

Vlr. em moeda estrangeira	Taxa de câmbio	Vlr. convertido para Real
600,00	3,00	1.800,00

A apropriação da despesa seria de 8 meses no ano de X1.

$$1.800,00/12 = 150,00 * 8 = 1.200,00$$

Para tanto o saldo final da conta despesas antecipadas eram de ME\$200,00 e de R\$600,00.

Lançamentos de maio, pela aquisição do seguro:

D – Despesas antecipadas (ativo circulante) – 1.800,00

C – Banco – 1.800,00

Lançamento total anual da apropriação da despesa com seguro:

D – Despesa com seguro (DRE) – 1.200,00

C – Despesas antecipadas – 1.200,00

### c) Investimento

Para fazer a conversão dos itens do grupo do Ativo Permanente, levar-se-á em consideração o efeito da correção monetária na apresentação do Balanço Patrimonial convertido, sabe-se, no entanto que a correção monetária não é feita no Brasil a partir de 31 de dezembro de 1995, porém faremos a correção monetária do Balanço para demonstrar o quanto seu efeito influencia no resultado final.

Para converter e corrigir um bem contabilizado em moeda estrangeira, primeiramente faz-se a conversão desse valor para posteriormente fazer a correção monetária.

Para se fazer a correção monetária utiliza-se a variação da UFIR, que é indicador econômico, transformando em valor fixo, um determinado valor expresso na moeda oficial, que pode sofrer desvalorização provocada pela inflação.

O valor da UFIR está representado na tabela a seguir:

Mês	Valor da UFIR	Mês	Valor da UFIR
Janeiro	1,00	Julho	2,30
Fevereiro	1,30	Agosto	2,50
Março	1,70	Setembro	2,60
Abril	1,80	Outubro	2,80
Maio	2,00	Novembro	2,90
Junho	2,20	Dezembro	3,00

O saldo em moeda estrangeira da conta investimento era de ME\$180,00, composto de aquisições de ME\$60,00 em abril e ME\$120,00 em outubro, adquiridos a prazo porém quitados no mesmo ano, com valores da taxa de câmbio de R\$1,00 e R\$2,00 para cada moeda estrangeira respectivamente.

Vlr. em moeda estrangeira	Taxa de câmbio	Valor convertido para Real
60,00	1,00	60,00
120,00	2,00	240,00

A correção monetária é feita com base na variação da UFIR final pela inicial, considerando o valor convertido.

$$(60,00 * 3,00)/1,80 = 100,00$$

$$(240,00 * 3,00)/2,80 = 257,14$$

$$357,14 - 300,00 = 57,14$$

A variação que se tem do valor do bem corrigido era lançado como resultado da correção monetária como receita.

#### d) Imobilizado

Nesse grupo de contas também tem que ser levado em consideração a depreciação acumulada do bem.

O saldo desta conta na Cia. BIZ era de ME\$4.000,00 em 31 de dezembro de X1, através de uma aquisição em junho do mesmo ano, pago a vista, sendo a taxa de câmbio de R\$3,00 para cada moeda estrangeira.

Valor em moeda estrangeira	Taxa de câmbio	Valor convertido para Real
4.000,00	3,00	12.000,00

$$12.000,00 / 2,20 = 5.454,56 \text{ UFIR}$$

$$5.454,56 * 3 = 16.363,64$$

$$16.363,64 - 12.000,00 = 4.363,64 = \text{Receita com correção monetária.}$$

A depreciação será calculada com base no valor da UFIR de cada mês.

$$5.454,56 * 10\% = 545,46 \text{ UFIR anual de depreciação}$$

$$545,46 / 12 = 45,46 \text{ UFIR mensal}$$

A seguir apresenta-se a tabela que espelha a depreciação mensal em UFIR e em Real:

Mês	Depreciação mensal em UFIR	UFIR mensal	Depreciação mensal em Real
Junho	45,46	2,20	100,00
Julho	45,46	2,30	104,55
Agosto	45,46	2,50	113,64
Setembro	45,46	2,60	118,18
Outubro	45,46	2,80	127,27
Novembro	45,46	2,90	131,82
Dezembro	45,46	3,00	136,37
Total	318,22		831,83

A correção monetária da depreciação é feita considerando o somatório da depreciação acumulada em UFIR ao final do ano (318,22) multiplicado pela última UFIR do ano. A variação encontrada nesta multiplicação e o somatório em real da depreciação (R\$831,83) é a correção monetária.

$$318,22 * 3 = 954,66$$

$$954,66 - 831,83 = 122,83 = \text{despesa com correção monetária}$$

## e) Ativo diferido

A conversão é feita pela taxa histórica, e a correção monetária pela variação da UFIR.

A Cia. BIZ iniciou em 1º de janeiro de X1 e a amortização será feita em 5 anos. O somatório das despesas pré-operacionais constantes no Balanço Patrimonial ocorreu durante o mês de dezembro de X0, sendo o valor da UFIR de R\$0,98 e o valor da taxa de câmbio de R\$4,00 para cada moeda estrangeira.

A conversão fica assim:

Mês	Vlr. moeda estrangeira	Taxa de câmbio	Vlr. em Real
Dezembro de X0	1.166,25	4,00	4.665,00

Transformação em UFIR:

$$4.665,00 / 0,98 = 4.760,20 \text{ UFIR}$$

Durante X1 fica assim:

Saldo inicial:

$$4.665,00 = \text{Valor convertido para real}$$

$$4.760,20 = \text{Valor transformado em UFIR}$$

Saldo final:

$$4.760,20 * 3,00(\text{UFIR de 12/X1}) = 14.280,60$$

A correção monetária de X1 é a diferença do saldo inicial e o saldo final da conta diferida.

$$14.280,60 - 4.665,00 = 9.615,60 = \text{Receita com correção monetária}$$

A amortização da despesa ocorre da mesma forma que a depreciação.

$$4.760,20 * 20\% = 952,04 \text{ UFIR ano de amortização}$$

$$952,04 / 12 = 79,34 \text{ UFIR mês de amortização}$$

A seguir será apresentada a tabela com a amortização mensal em UFIR e em Real:

Mês	UFIR/mês	UFIR mensal	Amortização mensal
Janeiro	79,34	1,00	79,34
Fevereiro	79,34	1,30	103,14
Março	79,34	1,70	134,88
Abril	79,34	1,80	142,81
Maio	79,34	2,00	158,68
Junho	79,34	2,20	174,55
Julho	79,34	2,30	182,48
Agosto	79,34	2,50	198,35
Setembro	79,34	2,60	206,28
Outubro	79,34	2,80	222,15
Novembro	79,34	2,90	230,09
Dezembro	79,34	3,00	238,02
Total	952,08		2.070,77

O valor da amortização acumulada em 31 de dezembro de X1 em real é de R\$2.070,77 equivalente a 952,08 UFIR.

Correção monetária da amortização:

$$952,08 * 3 = 2.856,24$$

$$2.856,24 - 2.070,77 = 785,47 = \text{despesa com correção monetária}$$

#### f) Patrimônio Líquido

A Cia. BIZ foi criada em dezembro de X0, com capital social totalmente integralizado na época. A filial apresenta o saldo de ME\$5.000,00, quando a taxa de câmbio era de R\$4,00 para cada ME\$1,00, e 0,98 de valor da UFIR.

$$5.000,00 * 4,00 = 20.000,00 / 0,98 = 20.408,16 \text{ UFIR}$$

Em junho de X1 houve aumento do capital social em ME\$4.000,00, onde a taxa de câmbio era de R\$3,00 para cada moeda estrangeira e o valor da UFIR era de R\$2,20.

$$4.000,00 * 3,00 = 12.000,00 / 2,20 = 5.454,55 \text{ UFIR}$$

Correção monetária:

$$(20.408,16 + 5.454,55) * 3 \text{ (UFIR 12/X1)} = 77.588,13$$

$$77.588,13 - 32.000,00 = 45.588,13 = \text{despesa com correção monetária}$$

- Resultado da correção monetária do Balanço

$$\text{Receita} = 57,14 + 4.363,64 + 9.615,60 = 14.036,38$$

$$\text{Despesa} = 122,83 + 785,47 + 45.588,13 = 46.496,43$$

A Cia. BIZ teve perda com correção monetária durante o ano de X1, pois houve mais despesa que receita com correção monetária.

$$46.496,43 - 14.036,38 = 32.460,05$$

- Perda na Conversão da moeda

Em se tratando de conversão de moeda estrangeira poderá haver ganhos ou perdas com relação a essa conversão. Esse ganho ou perda trata-se do saldo do sub-grupo disponível do ativo circulante, onde se o saldo convertido a taxa corrente for menor que o montante que efetivamente entrou neste sub-grupo, através dos lançamentos que geraram origem de recursos corrigidos pela taxa corrente ou pela histórica, houve perda, se ocorreu o contrário houve ganho.

No exemplo da Cia. BIZ houve perda, devido ao fato de ter desvalorização da moeda nacional em favor da moeda estrangeira, o saldo corrigido de origens de recursos no disponível ficou maior que o saldo corrigido a taxa corrente.

A seguir será apresentado o demonstrativo de perda com a conversão da moeda estrangeira para o real, o que provará a perda com essa conversão, os valores expressos estão convertidos para a moeda nacional:

Saldo inicial do disponível		15.335,00
Entradas		
Aumento de capital social	12.000,00	
Receita	49.000,00	
(-) Contas a receber	(3.158,25)	
Ganho Cambial	900,00	
Empréstimos	6.600,00	
Total de entradas		85.341,75
Saídas		
Aquisição de Imobilizado	12.000,00	
Aquisição de Investimentos	300,00	
Perda Cambial	450,00	
Impostos	1.500,00	
Despesas Sociais	11.800,00	
Compras	31.370,00	
(-) Fornecedores	(1.173,00)	
Seguro	1.800,00	
Manutenção	1.755,00	
Publicidade	5.000,00	
Honorários	5.000,00	
(-) Provisões	(4.500,00)	
Total das saídas		69.967,00
Saldo que deveria ter em disponível		15.374,75
Saldo real convertido a taxa corrente		3.000,00

Perda com a conversão	$15.374,75 - 3.000,00 =$	12.374,75
-----------------------	--------------------------	-----------

Os R\$15.335,00 do saldo inicial vêm da abertura da empresa através da integralização do capital social de R\$20.000,00 deduzidos dos gastos pré-operacionais de R\$4.665,00.

As deduções da receita e das compras são explicadas da seguinte forma: nem tudo o que foi vendido ou comprado foi necessariamente recebido ou pago, então exclui-se das compras o que ainda resta a pagar, e das vendas o que ainda tem a receber.

A dedução do grupo provisões vem do fato de que nem tudo o que reduziu o lucro foi efetivamente pago durante o ano, então se exclui o saldo a pagar de despesas sociais e fiscais.

### Demonstração do Resultado do Exercício

As contas de Resultado são convertidas mensalmente à medida que as despesas e receitas forem acontecendo com base na taxa de câmbio dos respectivos meses, ou seja, pela taxa histórica.

A seguir será apresentado o quadro de receitas e sua conversão pelas taxas de seus respectivos meses em que foram auferidas

Mês	Receita em ME\$	Taxa de câmbio	Receita convertida
Janeiro	3.000,00	5,00	15.000,00
Fevereiro	2.000,00	4,00	8.000,00
Abril	1.000,00	1,00	1.000,00
Junho	1.000,00	3,00	3.000,00
Julho	2.000,00	2,00	4.000,00
Agosto	2.500,00	3,00	7.500,00
Outubro	2.000,00	2,00	6.000,00
Dezembro	1.500,00	3,00	4.500,00
Total	15.000,00		49.000,00

Os impostos sobre o faturamento ocorreram apenas em dezembro para pagamento em janeiro e somaram ME\$1.000,00, então será convertido aplicando-se a taxa de câmbio de R\$3,00, o que gerará o valor convertido de R\$3.000,00.



As contas abaixo discriminadas já foram convertidas no momento da conversão dos valores de despesas antecipadas (ativo circulante), depreciação e amortização acumulada (ativo permanente):

Seguro já convertido = 1.200,00

Depreciação já convertida = 831,83

Amortização já convertida = 2.070,77

A conta de despesas sociais está representada no quadro abaixo, que espelha os gastos com a folha de pagamento mensal expressos em ME\$, a taxa de câmbio no mês em que as despesas foram incorridas, e o valor da despesa convertido para o real.

Mês	Despesa em ME\$	Taxa de Câmbio	Despesa convertida
Janeiro	200,00	5,00	1.000,00
Fevereiro	100,00	4,00	400,00
Março	300,00	2,00	600,00
Abril	600,00	1,00	600,00
Maio	100,00	3,00	300,00
Junho	200,00	3,00	600,00
Julho	200,00	2,00	400,00
Agosto	300,00	3,00	900,00
Setembro	700,00	4,00	2.800,00
Outubro	200,00	2,00	600,00
Novembro	300,00	2,00	600,00
Dezembro	1.000,00	3,00	3.000,00
Total	4.200,00		11.800,00

Outras despesas em ME\$:

Publicidade – 1.000,00

Manutenção – 351,00

Honorários – 1.000,00

Todas as três despesas foram de janeiro de X1 com taxa de câmbio 5,00 para cada moeda estrangeira, o que gerou o valor corrigido de R\$5.000,00 para a despesa com

publicidade, R\$1.755,00 para despesa com manutenção e R\$5.000,00 para despesa com honorários.

O ganho cambial foram convertidas a taxa de dezembro:

$$300,00 * 3 = 900,00$$

$$150,00 * 3 = 450,00$$

O custo da mercadoria vendida foi retirado da ficha de estoque e somou R\$25.359,00.

A seguir apresenta-se a Demonstração do Resultado do Exercício já convertido para o real.

**Demonstração do Resultado do Exercício da Cia. BIZ em X1**

<b>Receita Bruta Operacional</b>		
Receita bruta com vendas		49.000,00
<b>Dedução da receita bruta</b>		
Impostos	(1.500,00)	
<b>Receita Líquida</b>		
<b>Custos sobre vendas</b>		
Custo da mercadoria vendida	(25.359,00)	
<b>Lucro Bruto</b>		22.141,00
<b>Despesas Operacionais</b>		
<b>Despesas Administrativas</b>		
Despesas sociais	(11.800,00)	
Publicidade	(5.000,00)	
Manutenção	(1.755,00)	
Honorários	(5.000,00)	
Seguros	(1.200,00)	
Depreciação	(831,83)	
Amortização	(2.070,77)	
<b>Total de despesas administrativas</b>	(27.657,60)	
<b>Prejuízo Operacional</b>		(5.516,60)
<b>Resultado não Operacional</b>		
Resultado da correção monetária	(32.460,05)	
Ganho cambial	900,00	
Perda cambial	(450,00)	
Perda com a conversão	(12.374,75)	
<b>Prejuízo do período</b>		(49.901,40)

A seguir será apresentado o Balanço Patrimonial da filial da Cia. BIZ em 31/12/X1, após a conversão para o Real.

Balanço Patrimonial da Cia. BIZ em 31/12/X1

<b>Ativo</b>		<b>Passivo</b>	
<b>Ativo Circulante</b>		<b>Passivo Circulante</b>	
<b>Disponível</b>		Fornecedores	1.173,00
Caixa	900,00	Empréstimos	6.600,00
Bancos	2.100,00	Obrigações Sociais	3.000,00
<b>Créditos</b>		Obrigações Fiscais	1.500,00
Duplicatas a receber	3.158,25	Total do Passivo Circulante	12.273,00
<b>Despesas antecipadas</b>			
Seguro	600,00		
<b>Estoques</b>			
Mercadoria p/ revenda	6.011,00		
Total do Ativo Circulante	12.769,25	<b>Patrimônio Líquido</b>	
<b>Ativo Permanente</b>		Capital Social	77.588,13
Investimento	357,14	Prejuízo Acumulado	(49.901,40)
Imobilizado	16.363,64	Total do Patrimônio Líquido	27.686,73
Depreciação acumulada	(954,66)		
Diferido	14.280,60		
Amortização Acumulada	(2.856,24)		
Total do Ativo Permanente	27.190,48		
<b>Total do Ativo</b>	<b>39.959,73</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>39.959,73</b>

### 3.2 – Operações entre matriz e filial

A Cia. BIZ está sediada na cidade de Joinville e além da filial no exterior possui outra na cidade de Blumenau. Tanto a matriz como a filial foram criadas em dezembro de X0.

A seguir será apresentado o Balanço Patrimonial da matriz e da filial em 31/12/X0, e 31/12/X1 após a correção monetária. Tais balanços necessitarão de ajustes, que são

eliminações e adições feitas extracontabilmente provenientes de transações entre empresas do mesmo grupo. A empresa só iniciou suas atividades em janeiro de X1.

Balanço Patrimonial da Cia. BIZ(matriz) em 31/12/X0

<b>Ativo</b>		<b>Passivo</b>	
<b>Ativo Circulante</b>		<b>Passivo Circulante</b>	
<b>Disponível</b>		Fornecedores	4.0000,00
Caixa	3.200,00	Total do Passivo Circulante	4.000,00
Bancos	10.000,00		
<b>Estoques</b>			
Mercadoria p/ revenda	15.500,00		
Total do Ativo Circulante	28.700,00		
<b>Ativo Permanente</b>		<b>Patrimônio Líquido</b>	
Investimento	10.000,00	Capital social	65.000,00
Imobilizado	19.300,00	Total do Patrimônio Líquido	65.000,00
Diferido	11.000,00		
Total do Ativo Permanente	40.300,00		
<b>Total do Ativo</b>	<b>69.000,00</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>69.000,00</b>

Houve aquisições de Imobilizado no transcorrer de X1 no valor de R\$ 45.000,00 a vista e de investimentos a pagar a curto prazo no valor de R\$ 7.000,00. A depreciação e a amortização durante X1 foram de 3.600,00 e 1.000,00 respectivamente.

Os valores acima representados não estão corrigidos monetariamente.

Balanço Patrimonial da Cia. BIZ(filial) em 31/12/X0

<b>Ativo</b>		<b>Passivo</b>	
<b>Ativo Circulante</b>			
<b>Disponível</b>			
Caixa	200,00		
Bancos	1.200,00		
Total do Ativo Circulante	1.400,00		
<b>Ativo Permanente</b>		<b>Patrimônio Líquido</b>	
Investimento	1.500,00	Capital social	8.500,00
Imobilizado	4.500,00	Total do Patrimônio Líquido	
Diferido	1.100,00		
Total do Ativo Permanente	7.100,00		
<b>Total do Ativo</b>	<b>8.500,00</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>8.500,00</b>

Houve aquisições do imobilizado no valor de R\$4.000,00 ao longo de X1 pagos a vista. A depreciação e a amortização foram de R\$ 1.000,00 e 100,00 respectivamente.

Os valores descritos acima estão representados pelo seu valor original, não está corrigido monetariamente.

Segue abaixo o Balanço Patrimonial da Cia. BIZ(matriz) em 31/12/X1, após a correção monetária.

Balanço Patrimonial da Cia. BIZ em 31/12/X1

<b>Ativo</b>		<b>Passivo</b>	
<b>Ativo Circulante</b>		<b>Passivo Circulante</b>	
<b>Disponível</b>		Fornecedores	23.000,00
Caixa	1.200,00	Obrigações Sociais	21.000,00
Bancos	17.500,00	Obrigações Fiscais	9.000,00
<b>Créditos</b>		<b>Total do Passivo Circulante</b>	<b>53.000,00</b>
Duplicatas a receber	15.000,00		
Impostos a recuperar	300,00		
<b>Estoques</b>			
Mercadoria p/ revenda	14.000,00		
<b>Outros Créditos</b>		<b>Patrimônio Líquido</b>	
C/C Filial Blumenau	5.000,00	Capital Social	70.000,00
<b>Total do Ativo Circulante</b>	<b>53.000,00</b>	Lucro Acumulado	32.700,00
<b>Ativo Permanente</b>		<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	<b>102.700,00</b>
Investimento	22.700,00		
Imobilizado	70.000,00		
Diferido	10.000,00		
<b>Total do Ativo Permanente</b>	<b>102.700,00</b>		
<b>Total do Ativo</b>	<b>155.700,00</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>155.700,00</b>

A seguir será apresentado a Demonstração do Resultado do Exercício da Cia. BIZ em 31/12/X1 da matriz no Brasil, considerando todos os fatos contábeis que ocorreram com a empresa durante o ano, inclusive a correção monetária.

## Demonstração do Resultado do Exercício da Cia. BIZ em X1

<b>Receita Bruta Operacional</b>		
Receita Bruta com vendas		179.700,00
<b>Deduções da Receita Bruta</b>		
Impostos s/ vendas	10.000,00	
<b>Receita Líquida Operacional</b>		169.700,00
<b>Custos sobre vendas</b>		
Custo da mercadoria vendida	60.000,00	
<b>Lucro Bruto</b>		109.700,00
<b>Despesas Operacionais</b>		
Despesas Administrativas	80.000,00	
<b>Lucro Operacional</b>		29.700,00
<b>Resultado não operacional</b>		
Receita c/ Corr. Monetária	10.000,00	
<b>Lucro antes dos tributos</b>		39.700,00
Impostos sobre o lucro	7.000,00	
<b>Lucro líquido do período</b>		32.700,00

A seguir filial de Blumenau da Cia. BIZ apresenta seu Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício após a correção monetária.

## Balanço Patrimonial da Cia.BIZ em 31/12/X1

<b>Ativo</b>		<b>Passivo</b>	
<b>Ativo Circulante</b>		<b>Passivo Circulante</b>	
<b>Disponível</b>		Fornecedores	8.400,00
Caixa	900,00	Obrigações Sociais	7.000,00
Bancos	6.500,00	Obrigações Fiscais	4.000,00
<b>Créditos</b>		C/C matriz	5.000,00
Duplicatas a receber	13.000,00	<b>Total do Passivo Circulante</b>	<b>24.400,00</b>
Impostos a recuperar	500,00		
<b>Estoques</b>			
Mercadoria p/ revenda	7.500,00		
<b>Total do Ativo Circulante</b>	<b>28.400,00</b>	<b>Patrimônio Líquido</b>	
<b>Ativo Permanente</b>		Capital Social	10.000,00
Investimento	1.600,00	Lucro Acumulado	6.000,00
Imobilizado	9.400,00	<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	<b>16.000,00</b>
Diferido	1.000,00		
<b>Total do Ativo Permanente</b>	<b>12.000,00</b>		
<b>Total do Ativo</b>	<b>40.400,00</b>	<b>Total do Passivo</b>	<b>40.400,00</b>

## Demonstração do Resultado do Exercício da Cia.BIZ em X1

<b>Receita Bruta Operacional</b>		
Receita Bruta com vendas		77.500,00
<b>Deduções da Receita Bruta</b>		
Impostos s/ vendas	7.000,00	
<b>Receita Líquida Operacional</b>		70.500,00
<b>Custos sobre vendas</b>		
Custo da mercadoria vendida	40.000,00	
<b>Lucro Bruto</b>		30.500,00
<b>Despesas Operacionais</b>		
Despesas Administrativas	22.000,00	
<b>Lucro Operacional</b>		8.500,00
<b>Resultado não operacional</b>		
Receita c/ Corr. Monetária	500,00	
<b>Lucro antes dos tributos</b>		9.000,00
Impostos sobre o lucro	3.000,00	
<b>Lucro líquido do período</b>		6.000,00

A Cia. BIZ realizou operações entre a matriz e a filial de Blumenau que necessitam de ajustes para consolidar o balanço:

- 1) A matriz transferiu R\$10.000,00 de mercadoria do estoque para a filial com incidência de 17% de ICMS, com custo de R\$600,00 constante na ficha de estoque.

Registro na matriz:

D – C/C Filial Blumenau – 10.000,00

C – Receita – 10.000,00

D – CMV – 600,00

C – Estoque – 600,00

D – ICMS (despesa) – 170,00

C – ICMS a Recolher – 170,00

Registro na filial:

D – Estoque – 830,00

C – ICMS a Recuperar – 170,00

C – C/C Matriz – 1.000,00

2) A matriz transferiu R\$4.000,00 da sua conta bancária para a conta da filial.

Registro na matriz:

D – C/C filial Blumenau – 4.000,00

C – Banco – 4.000,00

Registro na filial:

D – Banco – 4.000,00

C – C/C matriz – 4.000,00

O artigo 250 da lei 6.404/76 determina que:

“Art. 250 - das demonstrações financeiras consolidadas serão excluídas:

I – as participações de uma sociedade em outra;

II – os saldos de quaisquer contas entre sociedades;

III – as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo dos estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.”

As exclusões colocadas pela Lei 6.404/76 são os ajustes necessários para consolidar demonstrações de empresas com filiais contabilizadas de forma descentralizadas, ou empresas que possuem investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial.

O inciso I diz respeito aos investimentos, ou seja, o percentual de participação no capital social de uma empresa em outra. Já o inciso II, trata de possíveis débitos ou créditos que uma empresa possa ter com sua matriz, filial, controlada, coligada ou com a controladora. O inciso III são as transações realizadas entre a matriz, filial, coligada, controlada, ou a controladora, que afetem o lucro, ou os estoques, que efetivamente não corresponde a receita, despesa, aquisição ou venda de mercadoria do estoque.

Com base no apresentado, o ajuste faz-se necessário quando ocorrer qualquer lançamento de operações ocorridas de uma sociedade para outra pertencente ao mesmo grupo empresarial, liquidando então possíveis direitos ou obrigações entre elas.



Sendo assim o ajuste será feito da seguinte forma:

Conta	Matriz	Filial Blumenau	Ajuste	Saldo Consolidado
Ativo				
Caixa	1.200,00	900,00		2.100,00
Banco	17.500,00	6.500,00		24.000,00
Duplicatas a Receber	15.000,00	13.000,00		28.000,00
ICMS recuperar	300,00	500,00		800,00
Estoques	14.000,00	7.500,00	(2) 230,00	21.270,00
C/C filial Blumenau	5.000,00		(1) 5.000,00	0
Investimento	22.700,00	1.600,00		24.300,00
Imobilizado	70.000,00	8.400,00		78.400,00
Diferido	10.000,00	1.000,00		11.000,00
Passivo				
Fornecedores	23.000,00	8.400,00		31.400,00
Obrigações sociais	21.000,00	7.000,00		28.000,00
Obrigações fiscais	9.000,00	4.000,00		13.000,00
C/C Matriz		5.000,00	(1) 5.000,00	0
Patrimônio Líquido				
Capital Social	70.000,00	10.000,00		80.000,00
Composição Resultado				
Receita	179.700,00	77.500,00	(2) 1.000,00	256.200,00
Impostos	(10.000,00)	(7.000,00)	(2) 170,00	(16.830,00)
CMV	(60.000,00)	(40.000)	(2) 600,00	(99.400,00)
Despesas Administrativas	(80.000,00)	(22.000)		(102.000,00)
Resultado da Corr. Monet.	10.000,00	500		10.500,00
Impostos sobre o lucro	(7.000,00)	(3.000,00)		(10.000,00)
Resultado	32.700,00	6.000,00	230,00	38.470,00

#### Ajuste 1

Trata-se do zeramento do direito sobre filial e obrigação com a matriz, creditando extracontabilmente a conta de direito e debitando a obrigação.

## Ajuste 2

Trata-se da eliminação do resultado com vendas inexistente por débito na conta de receita e crédito no custo da mercadoria vendida e imposto incidente.

O estoque sofreu alteração de R\$230,00, pois saiu da matriz com o valor de R\$600 e entrou na filial com o valor de R\$830,00.

## 3.3 – Das demonstrações Contábeis Consolidadas

O Balanço Patrimonial Consolidado da Cia.BIZ em 31/12/X1

Conta	Matriz	Filial Exterior	Filial Blumenau	Débito	Ajuste Crédito	Saldo consolidado
<b>Ativo</b>						
<b>Ativo Circulante</b>						
<b>Disponível</b>						
Caixa	1.200,00	900,00	900,00			3.000,00
Bancos	17.500,00	2.100,00	6.500,00			26.100,00
<b>Créditos</b>						
Clientes	15.000,00	3.158,25	13.000,00			31.158,25
Impostos a recuperar	300,00		500,00			800,00
<b>Despesas antecipadas</b>						
Seguro		600,00				600,00
<b>Estoques</b>						
Mercadoria p/ revenda	14.000,00	6.011,00	7.500,00		230	27.281,00
<b>Outros créditos</b>						
C/C filial Blumenau	5.000,00				5.000	0
<b>Ativo Permanente</b>						
Investimento	22.700,00	357,14	1.600,00			24.657,14
Imobilizado	70.000,00	15.408,98	8.400,00			93.808,98
Diferido	10.000,00	11.424,36	1.000,00			22.424,36
<b>Total do Ativo</b>	155.700,00	39.959,73	40.400,00			236.059,73
<b>Passivo</b>						
Fornecedores	23.000,00	1.173,00	8.400,00			31.173,00
Empréstimos		6.600,00				6.600,00
Obrigações sociais	21.000,00	3.000,00	7.000,00			31.000,00
Obrigações fiscais	9.000,00	1.500,00	4.000,00			14.500,00
C/C Matriz			5.000,00	5.000		0
<b>Patrimônio Líquido</b>						
Capital Social	70.000,00	77.588,13	10.000,00			157.588,13
Lucro/Prejuízo	22.700,00	(49.901,40)	6.000,00	230		(21.431,40)
Acumulado						
<b>Total do Passivo</b>	155.700,00	39.959,73	40.400,00			236.059,73

O ajuste de R\$ 230,00 que aparece na conta Lucros ou Prejuízos Acumulados vem da diferença do estoque, tendo em vista que os lançamentos nas contas de Resultado eram:

D – Receita – 1.000,00

C – Impostos – 170,00

C – Custo da Mercadoria vendida – 600,00

Esse ajuste corrige um falso lucro bruto obtido da diferença acima.

A seguir será apresentado a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos da Cia. BIZ após a consolidação.

#### Demonstração de Resultado do Exercício Consolidado em X1 da Cia. BIZ

	Matriz	Filial Blumenau	Filial Exterior	Ajuste		Saldo Consolidado
				Débito	Crédito	
<b>Receita Operacional</b>						
Receita com vendas	179.700,00	77.500,00	49.000,00	1.000		305.200,00
<b>Deduções da receita</b>						
Impostos	(10.000,00)	(7.000,00)	(1.500,00)		170,00	(18.330,00)
<b>Receita líquida</b>						
<b>Custos sobre vendas</b>						
Custo da Merc. Vendida	(60.000,00)	(40.000,00)	(25.359,00)		600,00	(124.759,00)
<b>Lucro bruto</b>	109.700,00	30.500,00	22.141,00	1.000	770,00	162.111,00
Despesa Administrativa	(80.000,00)	(22.000,00)	(27.657,60)			(129.657,60)
<b>Lucro operacional</b>	29.700,00	8.500,00	(5.516,60)	1.000	770,00	32.453,40
<b>Resultado não operac.</b>						
Result. Corr. Monetária	10.000,00	500,00	(32.460,05)			(21.960,05)
Ganho cambial			900,00			900,00
Perda cambial			(450,00)			(450,00)
Perda com conversão			(12.374,75)			(12.374,75)
<b>Lucro antes dos impostos</b>	39.700,00	9.000,00	(49.901,40)	1.000	770,00	(1.431,40)
Impostos sobre lucro	7.000,00	3.000,00				(10.000,00)
<b>Lucro/prejuízo</b>	32.700,00	6.000,00	(49.901,40)	1.000	770,00	(11.431,40)

## Cia. BIZ

## Demonstração Consolidada das Origens e Aplicações de Recursos em 31/12/X1

Origens de Recursos	matriz	Filial exterior	Filial Blumenau	ajustes		Saldo consolidado
				D	C	
<b>Das Operações</b>						
L. líquido	32.700,00		6.000,00	230,00		38.470,00
<b>Ajustes</b>						
Depreciação	3.600,00		1.000,00			4.600,00
Amortização	1.000,00		100,00			1.100,00
Corr. Mon.	10.000,00		500,00			11.000,00
<b>Dos acionistas</b>						
Aumento de Capital		12.000,00				12.000,00
<b>Total de Origens</b>	27.300,00	12.000,00	6.600,00			45.170,00
<b>Aplicações de Recursos</b>						
Prej. líquido		49.901,40				49.901,40
<b>Ajustes</b>						
Amortização		2.070,77				-2.070,77
Depreciação		831,83				-831,83
Corr. Monet		32.460,05				-32.460,05
Aquis. Imob	45.000,00	12.000,00	4.000,00			61.000,00
Aquis Invest	7.000,00	300,00				7.300,00
<b>Total aplicações</b>	52.000,00	26.838,75	4.000,00			70.464,00
<b>Aum/dimin do CCL</b>	24.700,00	14.838,75	2.600,00			36.938,75

## Demonstração do Capital Circulante Líquido

	matriz		Filial exterior		Filial Blumenau		ajuste	Variação consolid.
	31/12/X0	31/12/X1	31/12/X0	31/12/X1	31/12/X0	31/12/X1		
Ativo circulante	28.700,00	53.000,00	15.335,00	12.769,25	1.400,00	28.400,00	-5.230,00	43.504,25
Passivo circulante	4.000,00	53.000,00	0	12.273,00	0	24.400,00	5.000,00	80.673,00
CCL	24.700,00	0	15.335,00	496,25	1.400,00	4.000,00	230,00	36.938,75

### **3.4 – Dos ajustes na contabilidade**

Havendo diferença de critérios em empresas de um mesmo grupo pela existência de coligada, controlada ou filial no exterior necessitará de ajustes na contabilidade aqui no Brasil. A contabilidade da filial não poderá ser alterada em seus lançamentos, por isso os ajustes serão extracontabilmente, ou seja, não haverá efetivos lançamentos.

Para que a filial respeite a legislação do país onde está situada, porém dando suporte a legislação brasileira para posterior consolidação o ideal é que ela mantenha registros paralelos trabalhando as duas legislações, para que a matriz aqui no Brasil consiga fazer o ajuste.

### **3.5 – Observações fiscais na apuração do lucro ou prejuízo da companhia**

A apuração do lucro e prejuízo de uma companhia sediada no Brasil porém com filiais no exterior tem que ser feita respeitando certos itens constantes na Legislação fiscal do Imposto de Renda, tendo em vista que esse lucro e prejuízo está composto por apurações de resultados alcançados no exterior além é claro do resultado apurado no Brasil.

#### **3.5.1 – Do Lucro**

Quando da apuração do resultado constata-se que filiais no exterior alcançaram lucro, a Legislação do Imposto de Renda trará regulamentações sobre o tratamento tributário com relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a Contribuição Social sobre o Lucro, as compensações do imposto pago no exterior.

##### **3.5.1.1 – Do Imposto de renda**

A legislação do imposto de renda, Decreto 3.000/99 coloca que o lucro auferido por filial no exterior computará o lucro final da organização para cálculo de Imposto de Renda e Contribuição Social.

Isso é mostrado em seu artigo 394, parágrafo 2º: “os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido,

para determinação do lucro real, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.” Evidentemente que o lucro auferido no exterior terá que respeitar a lei fiscal do Brasil, para isso é feito os ajustes na apuração do lucro real.

O Decreto 3.000/99 em seu artigo 394 parágrafo 5º, inciso I, determina que: “Os lucros auferidos por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil serão computados na apuração do lucro real com observância do seguinte:

I – as filiais, sucursais e controladas deverão demonstrar a apuração dos lucros que auferirem em cada um de seus exercícios fiscais, segundo as normas da legislação brasileira; ”

Isso se faz necessário, pois assim como existe legislação comercial diferenciada de um país para outro, também existe diferença de legislação fiscal. Como a legislação fiscal brasileira coloca os lucros das filiais do exterior com incidência do imposto de renda e da contribuição social, e justo que tal lucro seja convertido às normas daqui.

### **3.5.1.2 – Da Compensação**

O Decreto 3.000/99 em seu artigo 395 determina o direito à compensação do imposto de renda pago no exterior e seu limite: “A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos, ganhos de capital e receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucro, rendimentos, ganhos de capital e receitas de prestação de serviços”

Como o lucro da filial é somado ao lucro da matriz aqui no Brasil, a legislação do imposto de renda lançou o direito de compensar o imposto a pagar aqui com o imposto apurado no exterior, respeitando o limite de 15% sobre o lucro ajustado dessa filial. Assim se no exterior pagou 20% de imposto de renda e não houve ajuste por outra diferença na forma de contabilizar as despesas e receitas, a matriz compensará apenas o valor correspondente ao 15% do lucro da filial.

### **3.5.1.3 – Da Contribuição Social**

A medida provisória 2.158/35 de 24/08/01 em seu artigo 21, parágrafo único coloca a contribuição social como imposto incidente sobre lucros em filial no exterior e determina possíveis compensações:

Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior sujeitam-se a incidência da CSSL.

Parágrafo único:

O saldo do imposto de renda pago no exterior, que exceder o valor compensável com o imposto de renda devido no Brasil, poderá ser compensado com a CSSL devido a virtude da adição à sua base de cálculo, dos lucros oriundos do exterior, até o limite acrescido em decorrência dessa adição.

### **3.5.2 – Do prejuízo**

O Decreto 3.000/99 no artigo 394, parágrafo 8º do regulamento do imposto de renda determina que: “os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensadas com lucros auferidos no Brasil.” Os prejuízos de filiais no exterior não poderão ser utilizados em lucros apurados pela matriz aqui no Brasil.

Já os lucros serão considerados, mas o imposto de renda pago no exterior poderá ser compensado no imposto de renda e contribuição social do Brasil, limitado ao valor apurado sobre o imposto da filial.

### **3.5.3 – Exemplificação**

Uma empresa sediada no Brasil com filial no exterior, sua matriz auferiu R\$550.000,00 em lucro. A filial teve de lucro R\$150.000,00, a legislação do país onde está situada determina que o percentual de imposto de renda será de 20% sobre o lucro. Haja vista que não precisou fazer nenhum ajuste neste lucro apurado, e a matriz no Brasil é tributada a 15% de imposto de renda e a 9% de contribuição social, o cálculo ficou assim:

Lucro real da empresa = 550.000,00 + 150.000,00 = 700.000,00

Apuração do imposto de renda = 700.000,00 \* 15% = 105.000,00

Imposto já pago no exterior = 150.000,00 \* 20% = 30.000,00

Compensação do imposto de renda = 150.000 \* 15% = 22.500,00 (limitado ao que deveria pagar no Brasil)

A diferença apurada entre o que pagou no exterior e o que utilizou na compensação do imposto de renda poderá ser utilizado na contribuição social.

Cálculo da contribuição social = 700.000,00 \* 9% = 63.000,00

Saldo que poderá ser utilizado para a compensação da CSSL = 30.000,00 – 22.500,00 = 7.500,00

Contribuição Social da filial = 150.000,00 \* 9% = 13.500,00 (limite da compensação)

Contribuição a pagar da filial = 13.500,00 – 7.500,00 = 6.000,00

Neste exemplo a empresa pagará apenas o imposto de renda e a contribuição social da matriz, além dos R\$6.000,00 de contribuição não compensável da filial.

Vale lembrar que se a filial tivesse como alíquota de imposto de renda 25%, ela teria saldo a compensar em anos posteriores, tendo em vista que ela só pode fazer a compensação no imposto de renda e na contribuição social correspondente à parcela de lucro da filial.

Imposto já pago no exterior = 150.000,00 \* 25% = 37.500,00

Imposto apurado para filial no Brasil = 150.000,00 \* 15% = 22.500,00

Saldo a compensar na CSSL = 37.500,00 – 22.500,00 = 15.000,00

Cálculo da contribuição social = 150.000,00 \* 9% = 13.500,00 (limite para a compensação)

Saldo remanescente a ser compensado em exercícios sociais seguintes = 15.000,00 – 13.500,00 = 1.500,00.

A empresa não poderá efetuar compensações sobre o valor a pagar de impostos sobre o lucro da matriz, mesmo que ainda tenha saldo a compensar como no exemplo acima. Até mesmo porque o Brasil não poderá sofrer perdas fiscais por impostos pagos no exterior. Tendo em vista que os R\$37.500,00 foram pagos no país onde está localizada a filial, cabe apenas compensar no Brasil o imposto apurado sobre o lucro dessa filial, e recolher o valor completo da matriz.



## CONCLUSÃO

À medida que cresce a economia aumenta a necessidade de abrangência do conhecimento contábil. O contador tem que buscar técnicas que possam suprir essas necessidades atuais. A ciência contábil tem se tornada rica em sua abrangência, necessitando então utilizar-se da pesquisa.

Com o advento do Mercosul é crescente o número de empresas no Brasil que poderão instalar filiais no exterior, surgindo com isso necessidade de ampliação do conhecimento contábil e fiscal quando nos deparamos com filiais ou investimento fora do Brasil.

Como trata-se de países diferentes, as leis fiscais e comerciais desses países poderá diferenciar entre si. Os critérios e leis aqui apresentados dizem respeito a contabilidade como manda a legislação do imposto de renda, a lei das sociedades por ações e os princípios contábeis.

Dos conhecimentos que se fazem necessários na ciência contábil pode-se citar as técnicas de contabilização existentes em situações diversas. Uma dessas situações é a contabilização de matriz e filial. Existem formas de se contabilizar as empresas que possuem uma ou mais filiais, podendo esta contabilidade ser centralizada ou descentralizada.

Outra técnica aplicada a contabilidade é a consolidação das Demonstrações Contábeis que busca unificar contabilidades de várias empresas de um mesmo grupo, apresentando assim os ajustes que anulam as operações realizadas entre elas.

Precisa-se seguir um método também para converter valores expressos em moeda estrangeira. Aparece aí a figura da taxa de câmbio, que é de muita importância no processo de conversão, podendo ser aplicada diretamente sobre o saldo das contas em moeda estrangeira ou sobre o lançamento que gerou esse saldo.

Para mostrar essas técnicas:

- Contabilização de matriz e filial,
- Consolidação das Demonstrações Contábeis,
- Conversão da moeda estrangeira,

utilizou-se exemplos hipotéticos de uma empresa a qual chamamos de Cia. XYZ e Cia. BIZ.

A legislação exige que se faça consolidação das demonstrações contábeis em poucas situações, porém em se tratando de matriz e filial e para fins decisórios, o ideal é que se faça a contabilidade dessas empresas de forma descentralizada, tendo então a matriz e as filiais contabilização própria, e posteriormente faz-se a consolidação dessas contabilidades.

A contabilidade é um instrumento avaliador do patrimônio e situação econômica de uma empresa, por isso, a contabilidade descentralizada é uma forma de indicador individual da situação de cada empresa do grupo.

Para avaliar a empresa como um todo é necessário que se consolide as demonstrações das empresas ligadas, onde, todas as filiais têm seus ativos e passivos ajustados, excluindo as contas de operações realizadas entre elas.

Em caso de haver filial no exterior, essas também são incluídas nessa consolidação, porém existe a diferença de moedas, sendo que nesse caso faz-se a conversão dos valores para a moeda nacional. Para isso utiliza-se as taxas de câmbio, seja ela na data de encerramento do exercício social, seja na data da operação que gerou o lançamento contábil.

Outra questão que foi apresentada diz respeito a carga tributária no Brasil em se tratando de empresas brasileiras com filiais em outros países.

O regulamento do imposto de renda e outras leis tratam do assunto com ênfase aos impostos sobre o lucro, trazendo informações de como fica a matriz no Brasil quando há lucro ou prejuízo na filial do exterior, bem como trata de assuntos como a compensação de imposto já pago.

Quanto a legislação, tem-se que países diferentes possuem leis diferentes, e as empresas têm que se ajustar as leis dos países onde estão localizadas, mas sempre respeitando os critérios exigidos pelo país onde está situada a matriz. Para respeitar legislações diferenciadas, a ordem é ter ajustes que igualem as contabilidades, como se tivessem ocorrido dentro do mesmo país.

Pode-se então concluir que existem leis que regulam as empresas que possuem filiais fora do Brasil, bem como literatura, apesar de escassa, que dão suporte técnico das formas de se contabilizar matriz e filiais, converter valores estrangeiros à moeda nacional, consolidar demonstrações contábeis, ajustar contabilidade e tributar lucros auferidos no exterior. Então tudo que é feito na contabilidade existe normatização ou modelos já publicados que mostram os métodos e meios de se fazer contabilidade quando de assuntos pouco comuns, como a própria conversão da moeda estrangeira para a moeda nacional em Demonstrações Contábeis de empresas sediadas no Brasil com filiais no exterior, enfatizando também que a pesquisa efetuada foi de grande valia, e que novas pesquisas devem ser efetuadas por outros, tendo em vista que o assunto é bastante amplo.

## BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti de. *Contabilidade intermediária*. São Paulo: Atlas, 1996.

CARVALHO, Maria Cecília M. de. *Técnicas de metodologia científica*. 2. ed. São Paulo: Papirus, 1989.

CERVO, Armando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. São Paulo: McGraw, 1983.

COLEÇÃO SARAIVA DE LEGISLAÇÃO. *Lei de Sociedades Anônimas - lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Curso de atualização contábil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Curso sobre temas contábeis*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FEA/USP. *Contabilidade intermediária*. São Paulo: Atlas, 1981.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual das sociedades por ações*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

MEDIDA PROVISÓRIA 2.158/35 de 24 de agosto de 2001.

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE – NBC T8 de 29 de dezembro de 1993.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. *Contabilidade avançada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA – RIR/99, Decreto 3.000 de 26 de março de 1999.

RUIZ, João Álvaro. *Metodologia científica – guia para eficiências nos estudos*. São Paulo: Atlas, 1977.